

企业内部控制规范论

Internal Control Norms
Theory of the Enterprise

刘玉廷 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

企业内部控制规范论

刘玉廷 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业内部控制规范论 / 刘玉廷著. —上海: 立信
会计出版社, 2012. 2

ISBN 978 - 7 - 5429 - 3292 - 1

I. ①企… II. ①刘… III. ①企业内部管理—规范
IV. ①F270 - 65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 025369 号

责任编辑 黄成良
封面设计 周崇文

企业内部控制规范论

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		
印 刷	上海中华印刷有限公司		
开 本	787 毫米 × 1092 毫米	1/16	
印 张	31.75	插 页	4
字 数	631 千字		
版 次	2012 年 2 月第 1 版		
印 次	2012 年 2 月第 1 次		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3292 - 1/F		
定 价	80.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

公司治理和内部控制是当今世界各国永恒的主题。任何一个组织开展活动,谋求生存和科学发展,都必须建立不断完善的内部管理制度,内部管理制度的本质就是内部控制。组织的失败往往不是由于技术而是内部管理的混乱,古今中外无数案例反复证明了这一事实,中国各类企业和其他经济组织的发展尤其如此。企业内部控制规范就是基于这一思想和理念构建而成的。

中国企业内部控制规范的形成过程,经历了内部牵制(以财政部 1984 年制定实施《会计人员工作规则》为标志)、内部会计控制(以财政部 2001 年制定实施《内部会计控制规范》为标志)、全面风险控制(以财政部等五部委 2008 年、2010 年联合发布实施《企业内部控制规范》为标志)等几个重要阶段。特别是《企业内部控制规范》的制定,财政部和有关方面在总结内部牵制和会计控制的基础上,深入各类企业开展大量实地调研,远赴美欧等发达国家和经济体考察并借鉴其已有成果,付出了长达 10 年时间的艰苦努力,完成了这一系统工程。

中国企业内部控制规范与国外比较,在一些重要方面实现了重大创新,也可以说在国际上为公司治理和内部控制作出了贡献。比如:由五部委以行政规章制度形式联合发布实施《企业内部控制规范》,具有权威性和强制性;《企业内部控制规范》包括基本规范和配套指引,既有目标、原则和要素,又具可操作性;《企业内部控制规范》涵盖了内部控制设计、评价和审计等全过程,形成了逻辑严密的体系,这是我国市场经济条件下促进各类企业全面提升管理水平的制度安排;这一规范体系要求自 2011 年 1 月起首先在境内外同时上市的公司施行,2012 年扩大到所有主板上市公司,同时鼓励非上市大中型企业提前执行。实施内部控制规范的企业,应当结合自身情况制定本企业的内部控制手册,建立本企业的管理信息系统或对现有系统进行改造升级,实现内部控制与信息系统的有机结合,同时聘请注册资产评估师、注册会计师等专业人士参与相关工作。我们坚信,各类企业只要按照内部控制规范去做,将各项要求落实到位,必将增强中国企业的核心竞争力和可持续发展能力,对于促进我国经济社会健康稳定运行具有十分重要的作用。

在《企业内部控制规范》全面推开之际，作为内部牵制（《会计人员工作规则》）、《内部会计控制规范》、《企业内部控制规范》的主要起草设计者，对30多年在这一领域进行的理论探索、经验积累和实践工作进行总结和提升，撰写完成本书，旨在推动《企业内部控制规范》的有效实施，为中国企业构建科学的治理结构和全面提升管理水平贡献微薄之力。

本书力求做到权威性、科学性、针对性和操作性，可作为上市公司和非上市大中型企业学习贯彻企业内部控制规范体系的工具书，亦可作为注册评估师和注册会计师实施内部控制设计、评价、审计和政府监管部门进行内部控制行政监督的必备手册，同时也可作为高等院校、科研院所、学术团体开展内部控制培训教学与科研的重要参考书。

在撰写本书过程中，参考了内部控制的基本规范、配套指引和讲解，这些书目的全部内容既倾注了本人大量心血，也包括朱海林、王宏等诸多同志的共同努力，在此谨致谢意。

值本书出版之际，写下以上的话，与读者朋友们共勉，并请不吝指正。

刘玉廷

2012年2月

目 录

第一章 总论	1
第一节 内部牵制	1
第二节 会计控制	2
第三节 全面风险控制	3
第二章 企业内部控制基本理论	9
第一节 企业内部控制的本质	9
第二节 内部环境	15
第三节 风险评估	21
第四节 控制活动	46
第五节 信息与沟通	52
第六节 内部监督	56
第七节 内部控制外部监督	64
第三章 企业内部控制基本规范	74
第一节 关于总则	74
第二节 关于内部环境	79
第三节 关于风险评估	81
第四节 关于控制活动	83
第五节 关于信息与沟通	89
第六节 关于内部监督	91
第七节 关于附则	98



第四章 企业内部控制环境规范	100
第一节 组织架构	100
第二节 发展战略	117
第三节 人力资源	133
第四节 社会责任	153
第五节 企业文化	171
第五章 企业业务活动类规范	186
第一节 资金活动	186
第二节 资产管理	225
第三节 财务报告	251
第四节 采购业务	266
第五节 销售业务	280
第六节 研究与开发	291
第七节 工程项目	305
第八节 担保业务	332
第九节 业务外包	344
第六章 企业内部控制手段类规范	355
第一节 全面预算	355
第二节 合同管理	380
第三节 内部信息传递	392
第四节 信息系统	402
第七章 企业内部控制评价	417
第一节 内部控制评价概述	417
第二节 内部控制评价的内容	422
第三节 关于内部控制评价的程序	433
第四节 内部控制缺陷的认定	436
第五节 内部控制评价报告	452



附件 1 内部控制评价核心指标	455
附件 2 ××股份有限公司 20××年度内部控制评价报告	460
第八章 企业内部控制审计	464
第一节 内部控制审计概述	464
第二节 计划审计工作	469
第三节 实施审计工作	471
第四节 评价控制缺陷	482
第五节 完成审计工作	484
第六节 出具审计报告	486
第七节 记录审计工作	489
第九章 企业内部控制的实施	490
第一节 内部控制在企业领域的实施	490
第二节 行政事业单位的内部控制	496
第三节 内部控制实施的保障机制	497
参考文献	500

第一章 总 论

公司治理和内部控制是当今世界各国永恒的主题。任何一个组织,无论是企业还是非企业单位,无论是国有还是民营,无论是国内还是国外,也无论是城市还是农村,从事生产经营或只要这些组织开展活动,谋求生存和发展并实现其发展目标,都需要进行管理,管理要有制度。没有管理制度其活动就是无序的,没有好的管理制度,就不能实现这个组织的协调发展甚至走向反面。微观组织是这样,宏观也不例外。尤其是在现代社会的激烈市场竞争中,组织协调并实现发展目标在很大程度上取决于内部管理制度。这里所说的内部管理主要是指内部控制制度。俗话说,“三分技术七分管理”。组织的失败往往不是由于技术而是在于内部管理混乱,古今中外的无数案例证明了这一事实。

新中国成立以来,我国在企业管理方面积累了不少经验,比如“三老四严”、“两参一改三结合”、“经济责任制”、“指标分解”、“班组核算”等。所有这些管理经验往往都离不开会计。马克思早对会计下过定义,“过程的控制和观念的总结”。从这个意义上说,会计本身就是管理。中国财政部作为宏观经济综合管理部门,从计划经济到市场经济,始终高度重视各单位的会计管理和内部控制制度建设。尤其是改革开放 30 年,财政部先后制定并在全中国范围内实施了加强各单位内部会计管理方面的一系列规章制度,对我国经济社会的健康发展发挥了十分重要的作用。

我国的企业内部控制规范体系的形成是一个渐进式长期积累和发展的过程,从内部牵制、内部会计控制到全面风险控制,先后经历了改革开放 30 多年。20 世纪 80 年代计划经济为主导,财政部总结形成了《会计人员规则》,标志着全国统一的内部牵制制度的形成。90 年代至本世纪初,建立和发展社会主义市场经济体制,资本市场的快速发展催生了会计控制的形成。到本世纪中期,随着我国加入世界贸易组织过渡期的结束,经济全球化的到来,引发了对全面风险控制的客观需求。企业内部控制规范体系建设就是适应我国经济社会不同发展进程而逐渐形成的,大体经历了内部牵制、内部会计控制和全面风险控制三个阶段。

第一节 内部牵制

20 世纪 70 年代末至 80 年代,这一时期计划经济占主导地位,内部牵制受到重视。

1978年9月12日,国务院颁布《会计人员职权条例》,明确要求“企业的生产、技改、基建等计划和重要经济合同,应由总会计师会签”。1984年4月24日,财政部发布《会计人员工作规则》(以下简称“《规则》”),要求各单位“建立会计人员岗位责任制,切实做到事事有人管,人人有专责,办事有要求,工作有检查;会计人员岗位责任制要同本单位的经济(经营)责任制相联系,以责定权,责权明确,严格考核,有奖有惩”;“出纳人员不得兼管收入、费用、债权、债务账簿的登记工作以及稽核工作和会计档案保管工作”;等等。财政部会计司当时为会计制度司,在领导和专家的指导下,我们有幸参与了《规则》的调研、起草、形成和发布实施的全过程,从调研、起草到形成文件经历了两年多时间。可以说,《规则》是80年代加强各单位会计基础工作和内部牵制制度的精品之一,在全国范围内实施后,成为各单位会计基础工作实现达标升级的唯一标准,对于建立科学的会计工作秩序,正确行使国家赋予会计人员的职权,提高会计管理水平,发挥了会计在经济建设中的基础性作用,《规则》中的内容至今仍然具有实用和参考价值。《规则》适用于企业、事业、机关、团体、部队等一切有会计工作的单位,同时构成广大会计人员的工作手册。《规则》中规定了各单位的会计工作要建立岗位责任制,明确了使用会计科目、填制会计凭证、登记会计账簿、编制会计报表、管理会计档案和办理会计交接等工作要求。同时附录了《〈工业企业会计人员岗位责任制〉(参考方案)》。

第二节 会计控制

20世纪90年代,建立市场经济体制和现代企业制度,经济社会由计划经济向市场经济加速转型,国民生产总值GDP连续数年以10%以上的速度增长,大批国有企业改制上市,资本市场迅速发展,整个社会充满了生机和活力,呈现了欣欣向荣的景象。进入90年代末期,在我国资本市场高速发展的同时,也出现了一些不尽如人意的现象,以“琼民源”为标志,连续出现了包装上市、会计造假以及转移资金、投资移民、公款炒股等恶性案件,加之亚洲金融危机,对我国高速发展的资本市场和市场经济带来了负面影响,引起了社会各有关方面的广泛关注。1996年,财政部发布《会计基础工作规范》,要求各单位进一步建立健全包括但不限于内部牵制制度的内部会计管理制度。1997年,财政部发布实施了第一项具体会计准则——关联方及其交易的披露,旨在吸取“琼民源”教训,遏制企业改制上市中利用关联交易进行会计造假等行为,此后陆续发布具体会计准则。时任国务院总理朱镕基“不做假账”的题词和建立国家会计学院的要求就是基于上述背景。根据当时的经济环境和国务院领导的指示精神,启动了《会计法》的第二次修订工作。1999年10月31日,第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订通过了《会计法》。第二次修订通过的《会计法》在一些重大问题上实现了突破,其中之一涉及会计控制问题。《会计法》第二十七条规定:“各单位应当建立、健全



本单位内部会计监督制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求：（一）记账人员与经济业务事项和会计事项的审批人员、经办人员、财物保管人员的职责权限应当明确，并相互分离、相互制约；（二）重大对外投资、资产处置、资金调度和其他重要经济业务事项的决策和执行的相互监督、相互制约程序应当明确；（三）财产清查的范围、期限和组织程序应当明确；（四）对会计资料定期进行内部审计的办法和程序应当明确。”上述加强单位内部会计监督的法律要求，体现了内部会计控制的本质。《会计法》还特别明确了单位主要负责人应当对本单位的会计工作和财务报告的真实性的负责。这一时期，财政部会计司在全国范围内组织开展了大规模《会计法》的宣传培训和执行情况检查。

以此为基础，财政部会计司依法启动了内部会计控制规范的研究制订工作。2001年6月22日，财政部以财会[2001]41号文件正式发布《内部会计控制规范——基于规范（试行）》和《内部会计控制规范——货币资金（试行）》，自从发布之日起试行。此后至2004年年底，财政部连续发布采购与付款、销售与收款、工程项目、对外投资和担保等5项内部会计控制规范，并印发了固定资产、存货、筹资、预算、成本费用等5项征求意见稿。内部会计控制规范作为《会计法》的配套规章，在社会上引起较大反响，成为各单位建立与实施内部控制的重要依据。

第三节 全面风险控制

进入21世纪以来，随着我国加入世界贸易组织5年过渡期结束，改革开放更加深入，完善社会主义市场经济体制、经济全球化、贯彻实施中央“走出去”战略成为时代的主流。这一时期，美国资本市场发生了“安然”、“世通”、“施乐”等系列案件，对美国资本市场产生了严重的影响，国际五大会计公司之一安达信会计公司倒闭，美国的国会通过了著名的《萨班斯-奥克斯利法案》，其中的302条款和404条款等要求上市公司进行风险评估并公开披露自我评价报告，注册会计师对公司的自我风险评价进行审计并出具审计报告。根据上述法案要求，美国成立了公共会计监管委员会（PCAOB），负责对上市公司审计的会计师事务所进行监管。这是一项非常重要的制度安排。这一制度安排从2005年开始在美国本土上市公司执行，2006年延伸到在美上市的非美国公司。

（一）我国实行全面风险控制的主要背景

众所周知，我国三大石油公司、几大电信公司、电力能源公司、保险公司等国民经济骨干企业在美国上市，针对美国安然事件之后的系列制度安排，财政部和证监会分别向国务院报告，建议我国应当未雨绸缪，在汲取美国“安然”等一系列内部控制失败案例教训、总结会计控制经验的基础上，针对国内国际两个市场，需要应对日益复杂的各种风险，推动会计控制向全面风险控制发展。2004年年底和2005年6月，国务院领导连续就强化企业内部控制问题作出重要批示，明确要求“由财政部牵头，联合证监会及国

资委,积极研究制定一套完整公认的企业内部控制指引”。2005年7月20日,温家宝总理主持召开国务院常务会议,在听取监事会2004年对中央企业监督检查情况及2005年工作安排的汇报时强调,“要特别解决好资产质量不高、管理方式粗放、内控机制不完善等问题”。同年7月,财政部会计司,中国证券监督管理委员会(以下简称证监会)会计部、上市部和国资委企业改革局等召开联席会议,研究贯彻落实国务院领导指示精神、成立企业内部控制标准委员会、提出加快推进企业内部控制制度建设相关事宜。2006年7月15日,财政部会同证监会、国资委、审计署、银监会、保监会联合发起成立中国企业内部控制标准委员会,来自监管部门、大型企业、行业组织、中介机构、科研院所的领导和专家学者积极参与其中,为构建我国企业内部控制规范体系提供了组织和机制保障。

(二)《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》的形成和发布

我国企业内部控制规范体系的建设之初,在工作方案中,就确定了以会计控制规范体系为基础,延伸到全面风险控制,不仅制定《企业内部控制基本规范》(以下简称“《基本规范》”),还必须制定《企业内部控制配套指引》(以下简称“《配套指引》”),单纯制定《基本规范》不具操作性,不能发挥应有的作用。

1.《基本规范》的形成

自中国企业内部控制标准委员会成立之后,根据会议通过的工作方案,我们全面启动了《基本规范》的起草、调研、形成初稿、征求意见稿、再调研并几易其稿,经过不懈努力,对我国的内部牵制和会计控制进行了系统总结,经过了大量实地调研,借鉴了美国“科索报告”(COSO)和欧盟委员会等相关成功经验,在各方面的积极配合和大力支持下,2008年5月22日,财政部会同证监会、审计署、银监会、保监会以财会[2008]7号文件的形式联合发布了《基本规范》,取得了内部控制规范体系建设的重要阶段性成果。2008年6月22日,上述五部门和国资委在北京召开了《基本规范》发布会暨首届企业内部控制高层论坛。各部委领导出席了发布会并作了重要讲话,对宣传贯彻《基本规范》提出要求;来自企业界、学术界、中介机构及欧盟、世界银行、国际会计和内控组织等国内外有关嘉宾的发言,对发布《基本规范》的意义、内容和实施给予了充分肯定和高度评价,称之为中国版的《科索报告》(COSO)或《萨班斯-奥克斯利法案》,有关新闻媒体对发布会的宣传报道。《基本规范》的发布,在社会上引起了广泛关注。

根据《基本规范》第五十条规定,《基本规范》自2009年7月1日起实施。但实际情况没有完全到位,主要有两个方面的原因:原因之一是《配套指引》尚未完成,按原计划在《基本规范》发布后1年左右时间完成《配套指引》,实践证明对《配套指引》的形成估计不足,因为《配套指引》是以《基本规范》为依据,涉及企业的控制环境、各项业务的流程、主要风险点及控制措施,还有评价指引和审计指引都具有一定的复杂性,要写好《配套指引》使其通俗易懂、简便易行和具有操作性并非易事,需要继续做好大量的调



查研究,对各类企业的各类业务及其管理实务进行全面的梳理和总结提升。原因之二是金融危机,从2008年10月开始由美国次贷引发的金融危机迅速席卷全球,中国虽然没有发生金融危机,但与其他国家一样同受金融危机影响导致经济下滑,中共中央和国务院审时度势,采取了一系列应对危机的重大举措和相关政策。因此,2009年全国上下的主要矛盾是应对危机,直到2010年一季度中国经济开始企稳回升,《配套指引》的发布时机成熟。

2. 《配套指引》的形成和发布实施

本次国际金融危机引起了世界各国高度重视,从2008年开始著名的二十国集团首脑会议(G20峰会)连续每年召开,共同研究应对危机的对策和措施,我国作为二十国集团之一在此过程中发挥了重要作用,加之我国应对危机措施得力提前走出低谷,在国际社会的话语权和影响力不断增强,世界经济格局也在向着新兴市场经济国家转移。西方国家认可中国应对危机作出的贡献,同时也对中国的发展虎视眈眈进并不断制造事端。在新的国际形势下,我们应当立足做好自己的事情,其中强化企业全面风险控制以提升企业的核心竞争力成为当务之急,在这一背景下,我们完成了《配套指引》,2010年4月15日,财政部会同证监会、审计署、银行监督管理委员会(以下简称银监会)、保险监督管理委员会(以下简称保监会)等五部委以财会[2010]11号文件印发,并于4月26日上述五部委和国有资产监督管理委员会(以下简称国资委)在北京联合召开发布会隆重发布。《配套指引》连同2008年5月发布的《基本规范》,共同构建了中国企业内部控制规范体系,自2012年1月1日起扩大至在上海证券交易所、深圳证券交易所主板上市的公司施行。在此基础上,择机在中小板和创业板上市公司施行。同时,鼓励非上市大中型企业提前执行。执行企业内部控制规范体系的企业,应当对本企业内部控制的有效性进行自我评价,披露年度自我评价报告,同时聘请会计师事务所对其财务报告内部控制规范体系的情况进行监督检查。这是全面提升上市公司和非上市大中型企业经营管理水平和风险防范的重大举措,也是我国应对国际金融危机的重要制度安排。

《配套指引》的发布,标志着中国企业执行规范进入倒计时,各部委领导在发布会上就如何实施内部规范作出了部署并提出要求,国际组织专家给予高度评价:

财政部副部长王军指出,企业内部控制配套指引的制定发布,标志着“以防范风险和控制舞弊为中心、以控制标准和评价标准为主体,结构合理、层次分明、衔接有序、方法科学、体系完备”的企业内部控制规范体系建设目标基本建成。他强调,财政部将会同国务院有关部门扎实抓好企业内部控制规范体系的贯彻实施工作。

中国证监会纪委书记李小雪指出,要妥善处理好内部控制规范体系实施过程中的三大关系:一是处理好外部监管要求与内部管理需求的关系,强化公司内生动力;二是处理好注册会计师审计与公司自我评价的关系,着力建立通过自我评价和外部审计发

现问题的机制；三是处理好以全面风险管理为基础的内控体系与财务报告内部控制的关系，通过加强内控管理提升公司报告信息质量。他表示，证监会将与有关部门加强协调，按照“选择试点、逐步推广、总结经验、稳步推进”的原则，分步骤、分阶段地推进企业内部控制规范体系在上市公司的实施，并把上市公司的内部控制建设情况纳入上市公司日常监管的范围，确保内部控制规范体系的执行质量。

审计署副审计长董大胜指出，审计机关要加强对被审计单位内部控制的审计监督，推动内控规范的贯彻落实，促进被审计单位完善内部控制；同时，要加强对被审计单位内部审计工作的指导和监督，支持内部审计机构和人员履行内控职责，推动内部审计更好地发挥职能作用。

国资委副主任邵宁要求，中央企业要在贯彻执行企业内部控制规范方面作出表率，以健全企业内部控制规范体系为契机，切实提高管理水平，增强国际竞争力。

银监会副主席王兆星指出，银监会将进一步加强与财政部等部门的合作，持续关注银行业内部控制管理工作，为进一步防范经济金融风险，稳固经济回升向好的态势作出不懈努力。

中国保监会主席助理袁力指出，保监会将按照企业内部控制规范体系的原则和要求，结合保险行业的特点和实际，加强对保险公司的政策指导和行业监管，督促梳理完善内部控制制度，确保内部控制规范体系在保险行业得到有效执行。

世界银行高级专家陈楠希女士认为，《配套指引》为企业战略、董事会职责、风险评估、员工薪酬、诚实守信、受托责任和审计等问题设定了良好实务标准。国际会计准则理事会主席戴维·泰迪爵士表示，国际会计准则理事会对中国建成内部控制规范体系表示祝贺。国际会计师联合会理事乔伊斯林·莫顿女士高度赞赏中国政府在内部控制标准建设方面取得的成就，相信《配套指引》能够支持企业有效实施发展战略并保持高效运营。美国科索委员会专门发来贺信，对《配套指引》的发布表示热烈祝贺，认为中国企业内部控制规范体系与国际通行的科索内控框架在所有主要方面保持了一致。

《基本规范》和《配套指引》被称为中国的《萨班斯-奥克斯利法案》和《科索报告》(COSO)，它的诞生是在立足国情的基础上汲取了国外先进经验的营养。财政部花大力气研究了国际上关于公司治理和内部控制的先进经验做法，也做了大量调研工作，多次远赴美国、欧洲等国家和地区进行工作进修和考察学习，都将企业内部控制列为考察的重要议题之一，听取国际上对于内控制度的意见和建议，国际上很多友好人士也给予了大力支持。在起草内控基本规范之初，美国科索委员会主席拉瑞·瑞腾博格博士来华访问时，受财政部邀请，专程与我们进行了长时间的讨论，提出了很多好的意见和建议。我们于2007年在美国考察时，又专门邀请拉瑞主席到位于芝加哥的BDO国际会计公司总部，双方就《基本规范》发布前夕所涉及的一些重大问题，如美国《科索报告》(COSO)与《萨班斯-奥克斯利法案》的关系、内部控制与风险管理的关系、财务报告与

企业全面管理风险的关系、内部控制的自我评价与外部审计的关系等,进行了长达4个多小时的深入讨论。我们汲取国际先进经验,但绝不是照搬,而是参考其先进之处,使之与中国实际相结合并成为我们真正需要的规范和指引。

(三) 企业内部控制规范体系的重大创新

中国的企业内部控制规范体系与美国《科索报告》(COSO)、欧盟改革的白皮书、巴塞尔委员会《银行机构内部控制框架》等类似规范比较,在一些主要方面实行了重大创新:

(1) 中国企业内部控制规范体系是根据国务院领导指示精神,由五部委联合发布实施,具有行政规章制度的性质,从而使中国的内部控制规范体系具有权威性、公认性和约束性,五部委作为监管部门对内部控制规范体系的实施情况进行监督检查,这在国内外任何国家和组织都难以做到。

(2) 中国的企业内部控制规范体系由《基本规范》和《配套指引》构成,既有原则框架又有具体要求,不仅操作性和针对性强,而且通俗易懂,简便易行;国外的此类规范大都是框架、理念和原则,实际执行中操作难度较大。

(3) 中国的内部控制规范体系不仅限于财务报告真实性的控制,而且涉及企业生产经营过程的方方面面,既有企业层面的控制,又有业务层面各项流程的控制,企业自我评价和会计师事务所审计不仅要求要鉴证财务报告真实性,而且要关注非财务报告风险控制;美国《萨班斯-奥克斯利法案》404条款的制度安排仅限于财务报告的真实性。

(4) 中国的企业内部控制规范体系的形成,不仅产生于企业大量的实践经验总结,而且将产生于各部门的单项规定和指引进行了整合,形成了一套统一的体系或“品牌”,“收拢五指”攥成一个拳头,这样的内部控制体系对任何一个组织而言,要加强管理强化内控都能从中找到答案;国外的内部控制框架、指引或白皮书等往往都是单项的。

(5) 中国企业内部控制规范体系,不仅适用于上市公司而且适用于非上市的大中型企业,不仅适用于一般工商企业而且适用于特殊行业的企业,这一定位能够促进中国各类企业全面提升经营管理水平和风险防范能力;国外的内部控制单项规定和指引的适用范围往往局限于某个方面或某个领域。

从上述意义说,中国的企业内部控制规范体系建设,也是对世界范围内企业内部控制领域的重要贡献。

综上所述,《基本规范》和《配套指引》的完成并成功发布以来,从全国范围而言,无论是中央有关部委还是各地有关厅局,也无论是上市公司和大中型企业还是注册会计师行业和软件公司,甚至高等院校等各个有关方面,都从不同角度全面启动,在全社会范围内已经形成了宣传内控、培训内控、实施内控的良好氛围,而且不断向纵深发展。



笔者认为,上市公司和非上市大中型企业深入贯彻实施内部控制规范体系,至少要做到如下方面:一是对现有管理制度进行修改,企业应当组织财会部门或相关机构成立修改工作组,根据内部控制规范体系全面梳理自身的管理制度,修改后形成企业的内部控制手册;二是根据企业的内部控制手册对其信息系统进行升级,将修改后的内控制度固化在信息系统之中;三是全体员工要全面掌握修改后的内部控制手册和信息系统,将内控制度与全体员工的实际工作有机地结合起来,避免“两张皮”;四是开展内部控制自我评价,在此基础上编制、报送或公布自我评价报告;五是聘请注册会计师进行内部控制审计并出具审计报告。按照五部委文件规定,内部控制的审计和财务报告的审计可以同时由一家会计师事务所承担,进行整合审计,但应当分别出具审计报告。需要强调的是,为企业内部控制提供咨询的会计师事务所,不得同时为同一企业提供内部控制审计服务。企业内部控制规范体系的贯彻实施,对每个企业而言,可以说是一场革命或“一把手工程”,必须领导重视,需要方方面面共同努力,切忌走过场和流于形式。我们坚信这一体系的有效实施所产生的经济和社会效益是不可估量的。



第二章 企业内部控制基本理论

长期以来,企业内部控制都是一个热点、难点问题。本次国际金融危机爆发后,建立健全企业内部控制更加引起世界范围内包括政府监管部门、企业界和学术界等有关方面的极大关注。本章拟围绕如何全面把握内部控制的本质、如何理解和运用内部控制五要素强化内部控制建设等企业内部控制的基本理论问题进行探讨。

第一节 企业内部控制的本質

总论部分详细地阐述了内部控制的演变历史。从中我们可以了解到,内部控制无论作为一个学科基本概念还是作为单位(企业)提升管理的一个重要手段,其优化和升级的过程,凸显出人们对内部控制本质认识的提高和相关实践的深入。但是,我们依然可以发现,即使是当下,由于站的角度不同,人们对内部控制本质的理解和认识还存在一些差异,有必要在此做更全面而深入的讨论。

《企业内部控制基本规范》将“内部控制”定义为“由企业董事会、监事会、经理层和全体员工实施的、旨在实现控制目标的过程。内部控制的目标是合理保证企业经营管理合法合规、资产安全、财务报告及相关信息真实完整,提高经营效率和效果,促进企业实现发展战略。”给企业内部控制下定义的过程,既是一个理念推导的过程,更是全面调研、总结和思想碰撞的过程。人们需要从多个维度去分析判断,才能对企业内部控制概念求得全面理解。

一、“控制”和“内部”的含义

“内部控制”作为一个名词,可以看成是“内部”和“控制”两者构成。“内部”本身的含义是“存在于或位于某个事物的边界或表面以内”。要理解“企业内部控制”概念,自然要将其中所指“某个事物”对应到“企业”。这个意义上讲,企业内部控制的边界,就在“企业范围以内”。从人力资源的角度分析,“董事会、监事会、经理层和全体员工”都是企业内部控制应该“控制”的对象;从业务事项角度分析,企业所从事的任何业务及其相关事项都是企业内部控制应作用的对象;从区域分布角度分析,企业分布在不同国家或地区的分部也是“受控”对象;等等。总之,企业内部控制应横向到“内部”的边,

